

COMMENT APPRÉCIER LA COMPÉTENCE D'UN AUDITEUR INTERNE? L'OPINION DES MEMBRES DU COMITÉ D'AUDIT

Par **Mélanie Roussy**, Professeure adjointe, École de comptabilité, Université Laval
• melanie.roussy@fsa.ulaval.ca

RÉSUMÉ Cet article vise à cerner comment les membres du comité d'audit apprécient la compétence d'un auditeur interne dans le contexte du secteur public québécois. Pour mener à bien cette recherche, des entrevues individuelles auprès de quatorze membres de comités d'audit ont été réalisées. Les résultats indiquent que ces derniers recherchent des habiletés et des valeurs particulières chez l'auditeur interne pour le juger compétent. Ces résultats sont intéressants et originaux, car ils font ressortir des valeurs autres que la traditionnelle indépendance et ils ne mettent pas l'accent sur les critères de compétence. Cet article contribue à la littérature portant sur les relations entre l'auditeur interne et le comité d'audit, car il s'intéresse aux attentes de l'un par rapport à l'autre.

ABSTRACT This article strives to identify how the members of an audit committee assess the competency of an internal auditor in the context of Quebec's public sector. As part of this research, individual interviews were conducted with 14 members of audit committees. The findings show that committee members seek particular values in internal auditors before deeming them to be competent. These results are useful and original, as they bring out values other than traditional "independence" and do not emphasize the competency criteria that are highlighted in existing publications. This article contributes to the literature concerning relations between internal auditor and the audit committee, for it examines their expectations toward one another.

Pour citer cet article : Roussy, M. (2012). « Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 33-51.

À la suite des scandales financiers survenus au début des années 2000 et suivant la vague du nouveau management public, l'Administration du gouvernement du Québec (le secteur public québécois) s'est dotée de nouvelles lois et de nouvelles règles internes relatives à la gouvernance des organisations qui la composent. De plus, en 2009, le Conseil du trésor du Québec a intégré un guide propre à la fonction d'audit interne et au comité d'audit dans son recueil de règles de gestion du secteur public québécois. Ce guide reprend essentiellement les normes et les meilleures pratiques suggérées par l'Institute of Internal Auditors (IIA). Il en résulte que les organisations du secteur public québécois ont adopté des pratiques de gouvernance propre au secteur privé comme c'est souvent le cas depuis l'avènement du nouveau management public (Hood, 1995; Lapsley, 2008). Ainsi, selon la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État¹ et la Loi sur l'administration publique²,

¹ L.R.Q., chapitre G-1.02.

² L.R.Q., chapitre A-6.01.

les sociétés d'État, les organismes et les ministères doivent se munir d'un comité d'audit ainsi que d'une fonction d'audit interne relevant fonctionnellement dudit comité.

Par ailleurs, les écrits scientifiques nous enseignent que la fonction d'audit interne et le comité d'audit sont des pivots importants de la gouvernance (Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Turley et Zaman, 2007). C'est pourquoi l'appréciation de la qualité de la fonction d'audit interne est de plus en plus importante (Gramling et Vandervelde, 2006, p. 26) et constitue un sujet de préoccupation constant pour les praticiens (Allegrini et autres, 2006; Sarens, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009). Cependant, bien que les écrits recensés indiquent que les deux critères d'appréciation de la qualité de l'audit interne sont l'indépendance de la fonction et la compétence des auditeurs internes qui la composent, plusieurs intervenants se demandent s'il est possible de distinguer une fonction d'audit de qualité d'une autre fonction qui ne le serait pas (Gramling et Hermanson, 2009b; Gramling et Vandervelde, 2006). De plus, nous en savons trop peu sur les relations existant entre le comité d'audit et l'audit interne (Beasley et autres, 2009; Davies, 2009; Gendron et Bédard, 2006; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009), particulièrement dans le secteur public (Davies, 2009, p. 42), alors que les membres du comité d'audit représentent pourtant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes dans l'environnement légal, réglementaire et normatif qui règne dans le secteur public québécois à l'instar du secteur privé.

Ces constatations motivent la présente recherche qualitative qui porte sur les relations entre les auditeurs internes et les membres du comité d'audit dans le secteur public québécois. Plus précisément, alors que Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les attentes des auditeurs internes au regard des membres du comité d'audit, nous étudions l'autre côté de la médaille en nous tournant plutôt vers les attentes des membres du comité d'audit au regard des auditeurs internes. Plus précisément, nous nous attardons à leurs attentes en termes de critères de compétence. Il est essentiel de bien comprendre les attentes des membres du comité d'audit à l'égard des auditeurs internes, non seulement parce que les écrits indiquent un besoin à ce sujet, mais aussi et surtout parce qu'il s'agit des principaux interlocuteurs de cette fonction aux yeux des divers règlements et lois en vigueur de même que selon l'IIA. Dans une plus large perspective, saisir les attentes des membres du comité d'audit au regard des auditeurs internes permet en fait d'appréhender comment une réforme de la gouvernance associée à la modernisation de l'État s'est enracinée dans le contexte particulier du secteur public québécois à travers les individus qui la concrétisent. Pour ce faire, nous avons interviewé des membres (et des présidents) de comités d'audit d'organisations faisant partie de ce secteur.

Les résultats des entrevues réalisées indiquent que les critères d'appréciation de la compétence des auditeurs internes sont exprimés en termes d'habiletés et de valeurs recherchées chez ces professionnels. Les membres de comités d'audit nourrissent donc effectivement des attentes envers les auditeurs internes quand vient le temps d'apprécier leur compétence. L'intégrité et le courage sont les deux

valeurs qui se démarquent. Les habiletés jugées essentielles pour un auditeur interne sont l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral de même que les habiletés relationnelles et un sens politique aiguisé. En outre, la présence de l'ensemble des habiletés et des valeurs étant relativement rare chez un même auditeur interne, les membres de comités d'audit ont tendance à apprécier la compétence d'une équipe d'auditeurs internes plutôt qu'à considérer les auditeurs internes isolément sauf pour le directeur de la fonction qui doit, quant à lui, présenter l'ensemble des critères de compétence.

Cette étude intègre plusieurs apports tant académiques que pratiques. Premièrement, elle adopte une approche qualitative basée sur des entrevues conduites auprès de membres de comités d'audit pour comprendre leurs attentes envers les auditeurs internes. Cela répond à un besoin exprimé par plusieurs chercheurs quant à l'importance de développer une compréhension approfondie des relations existant entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne du point de vue des personnes qui les vivent (Gendron et Bédard, 2006; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Turley et Zaman, 2007 et 2004), et ce, plus particulièrement dans le contexte du secteur public (Davies, 2009). Deuxièmement, les membres du comité d'audit étant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes, il est important de bien saisir leurs attentes. Mat Zain et Subramaniam (2007, p. 906) indiquent d'ailleurs que la recherche doit s'intéresser au point de vue particulier des membres du comité d'audit quant à leurs relations avec les autres pivots de la gouvernance tels que l'audit interne. De plus, notre étude renseigne sur la façon dont les membres de comités d'audit apprécient la compétence des auditeurs internes, l'un des deux critères de qualité de l'audit interne alors même que, selon Gramling et Hermanson (2009b) et Gramling et Vandervelde (2006), il est justifié de s'interroger sur nos capacités de distinguer une fonction d'audit interne de qualité d'une autre qui ne le serait pas. Enfin, les exigences légales et réglementaires afférentes à l'audit interne et au comité d'audit dans le secteur public québécois étant récentes, notre étude offre la possibilité de comprendre leur impact dans le vécu des individus qui doivent les appliquer. Ainsi, les résultats de cette recherche peuvent très certainement contribuer à une meilleure compréhension de la façon dont la réforme de la gouvernance est articulée par les individus chargés de la mettre en œuvre.

Outre cette introduction, cet article débute avec un aperçu de l'état des connaissances actuelles en matière de relations entre l'audit interne et le comité d'audit et des critères de compétence des auditeurs internes. Il s'ensuit l'énoncé de la question de recherche. La méthodologie est abordée dans la deuxième section alors que les résultats sont présentés dans la section suivante; le contexte particulier de cette étude est clairement explicité avant de détailler les résultats. Finalement, une discussion ainsi que la conclusion terminent l'article.

■ LES RELATIONS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LE COMITÉ D'AUDIT ET LES CRITÈRES DE COMPÉTENCE DES AUDITEURS INTERNES

Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit

L'audit interne est l'un des pivots de la gouvernance des organisations (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling et autres, 2004; Holt et DeZoort, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Prawitt, Smith et Wood, 2009; Rezaee, 2005). Ce point de vue est partagé par les directeurs de la fonction d'audit interne qui se considèrent comme faisant partie intégrante de la gouvernance (Buranby et Hass, 2009, p. 822). En plus de la fonction d'audit interne, ces pivots comprennent la haute direction, le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit externe (Gramling et autres, 2004; Rezaee, 2005). Nous nous intéressons spécifiquement aux relations entre les auditeurs internes et les membres du comité d'audit, car il s'agit des principaux acteurs de la fonction d'audit interne (Davies, 2009; Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Roussy, à paraître; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007).

Nous n'effectuons pas ici de revue exhaustive de la littérature sur le comité d'audit et l'audit interne. Nous nous attardons plutôt à quelques constats importants établis grâce à des travaux de recherche sur les relations entre ces deux pivots de la gouvernance. Cela dit, les comités d'audit ont fait l'objet de nombreuses recherches. DeZoort et ses collègues (2002), Cohen, Krishnamoorthy et Wright (2004) et Turley et Zaman (2004) ont publié d'intéressantes revues de littérature sur ce sujet. L'audit interne, bien que moins étudié que les autres pivots de la gouvernance, a fait l'objet d'une importante revue de littérature publiée par Gramling et ses collègues (2004). Le cas échéant, le lecteur est invité à se référer à ces travaux. Ainsi, aux fins de cette recherche-ci, nous avons retenu les études suivantes qui se rapprochent davantage de notre objet de recherche.

Tout d'abord, Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les relations de travail entre les auditeurs internes et les membres de comités d'audit malaisiens. Leur objectif était de cerner la perception des auditeurs internes au regard de leurs relations avec les membres du comité d'audit. Pour ce faire, ils ont rencontré individuellement onze directeurs de fonction d'audit interne, appartenant à différentes sociétés malaisiennes cotées en Bourse. Ces auteurs y ont tiré trois constats intéressants. Premièrement, les directeurs de fonction d'audit interne estiment beaucoup les membres de comités d'audit; ils ont pleinement confiance en leurs capacités à les soutenir, particulièrement lorsque la situation comporte un enjeu moral (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 905). Selon les auteurs, il est possible que la culture de la Malaisie, où la société est fortement hiérarchisée, influence cette perception, car les auditeurs internes respectent naturellement l'autorité du comité d'audit (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 905). Deuxièmement, les répondants ont insisté sur la nécessité pour les membres de comités d'audit qu'ils fassent preuve de courage, d'intégrité et de leadership pour assumer adéquatement leurs responsabilités à l'égard de l'organisation et de la fonction d'audit interne. Ces qualités sont essentielles pour que la fonction d'audit interne puisse bénéficier d'une certaine

considération au sein de l'organisation (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906). Finalement, selon les auditeurs internes, la communication formelle et informelle est indispensable à la relation entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit et, par conséquent, à l'accomplissement de leurs missions respectives (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906).

Ensuite, Sarens, De Beelde et Everaert (2009) ont cherché à comprendre dans quelle mesure la fonction d'audit interne contribue à créer un sentiment de confort chez les membres du comité d'audit. Une étude de cas multiples a donc été effectuée au sein de quatre organisations belges de grande envergure. La collecte de données a été effectuée par entrevues semi-dirigées avec des directeurs de fonction d'audit interne et le président du comité d'audit correspondant. Leurs résultats ont révélé que la fonction d'audit interne apporte un sentiment de confort aux membres du comité d'audit au regard des contrôles internes et de l'environnement de contrôle en général, contribuant ainsi à l'efficacité du comité d'audit (Sarens, De Beelde et Everaert, 2009, p. 102). Certains facteurs semblent influencer la création d'un sentiment de confort chez les membres de comités d'audit. Mentionnons notamment les connaissances particulières des auditeurs internes en matière de contrôle interne et en ce qui concerne les activités de l'organisation. L'ensemble des relations formelles et informelles entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes de même que les aptitudes personnelles et relationnelles des auditeurs ont aussi un effet sur le sentiment de confort que ressentent les membres du comité d'audit (Sarens, De Beelde, et Everaert, 2009, p. 90). Leurs résultats concordent donc avec ceux de Mat Zain et Subramaniam (2007) et de Davies (2009).

Enfin, Davies (2009) a également examiné les relations entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit. Elle a réalisé une enquête au moyen de questionnaires électroniques qu'elle a expédiés aux vingt-deux auditeurs internes du gouvernement de Welsh (taux de réponse de 81 %), au Royaume-Uni. Elle a ensuite formé des groupes de discussion pour valider ses données. Elle conclut, comme Mat Zain et Subramaniam (2007), que la communication est capitale pour assurer le succès de la relation entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes. Elle souligne aussi que les relations entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sont influencées par de nombreux facteurs, dont les caractéristiques personnelles des individus et l'aspect politique particulier du secteur public. Par ailleurs, Davies (2009, p. 51) indique qu'elle n'a pas obtenu suffisamment de réponses aux questionnaires expédiés aux membres du comité d'audit pour tirer des conclusions sur les attentes des membres du comité d'audit quant aux auditeurs internes. Selon elle, il s'agit d'une importante avenue de recherche (Davies, 2009, p. 51). En effet, nous savons peu de choses sur ce que les membres du comité d'audit attendent de la fonction d'audit interne et des auditeurs internes qui la composent, puisque les études recensées ne s'y sont pas intéressées ou n'ont pas obtenu suffisamment d'indices pour formuler une conclusion (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906). Pour la même raison, nous ignorons aussi dans quelle mesure les rôles joués par les auditeurs internes correspondent aux attentes des membres du comité d'audit (Beasley et autres, 2009, p. 113-114). D'ailleurs,

Beasley et ses collègues (2009, p. 114) qualifient la nature informelle de la relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne de « nébuleuse » et insistent sur l'importance de mener d'autres études à ce sujet.

Les critères de compétence des auditeurs internes

Du côté des normes de l'IIA et des praticiens de l'audit interne, la compétence de l'auditeur interne est associée aux connaissances et au savoir-faire nécessaires à l'exercice de ses fonctions (IIA, 2009, paragr. 1210). Les praticiens l'assimilent généralement à une question « technique » comme la compréhension des processus d'affaires de l'organisation, par exemple le processus de gestion des risques (Burnaby et Hass, 2009, p. 825-826).

Du côté de la recherche, Clark, Gibbs et Schroeder (1980) ont remarqué que la connaissance des processus d'affaires de l'organisation était la principale compétence des auditeurs internes, ce qui concorde avec le point de vue exprimé par les praticiens. Les résultats de Brown (1983) ont montré que les auditeurs externes accordaient de l'importance à la formation des auditeurs internes et que la présence d'individus ayant un titre comptable (CPA) dans l'équipe interne constituait un gage de compétence. Le nombre d'années d'expérience des professionnels de la fonction d'audit interne a été reconnu comme un facteur déterminant pour évaluer la compétence dans l'étude de Messier et Schneider (1988). La satisfaction des auditeurs externes au regard des travaux antérieurs de la fonction d'audit interne s'est ajoutée à la liste des indicateurs de la compétence des auditeurs internes, ce qui reflète le dynamisme de la relation entre les auditeurs externes et internes (Brown et Karan, 1986). Les résultats obtenus par Desai, Gerard et Tripathy (2011) ont montré que les auditeurs externes considèrent que, dans l'ensemble, la compétence de l'audit interne est jugée plus grande si cette fonction fait appel à des consultants externes pour réaliser les travaux en partie ou en totalité, car ces derniers sont considérés comme des experts. Cependant, l'étude menée par Munro et Stewart (2010) indique le contraire. En fait, selon cette recherche, les auditeurs externes se réfèrent davantage aux travaux de la fonction d'audit interne s'ils sont réalisés par les auditeurs internes. Selon eux, cela s'explique par le fait que les auditeurs externes utilisent les auditeurs internes comme des assistants pouvant réaliser les tests des contrôles à leur place. Ainsi, la connaissance approfondie des processus d'affaires des auditeurs internes donne confiance aux auditeurs externes. Les résultats de cette étude sont donc cohérents avec ceux de Clark, Gibbs et Schroeder (1980) ainsi qu'avec le point de vue des praticiens.

L'objectif et la question de recherche

Cet article, dont l'objectif est d'identifier et de comprendre les attentes des membres de comités d'audit quant à la compétence des auditeurs internes, reprend donc là où a laissé Davies (2009) et s'inscrit dans la lignée de la littérature s'intéressant aux relations entre le comité d'audit et l'audit interne ainsi que dans celle portant sur les critères de compétence des auditeurs internes. Il contribue donc à enrichir ces deux champs de connaissances en posant plus particulièrement cette question de recherche : quels sont les critères préconisés par les membres du comité d'audit pour apprécier la compétence des auditeurs internes ?

■ LA MÉTHODOLOGIE

L'étude de terrain par entrevues individuelles semi-dirigées a été choisie pour trois principales raisons. Premièrement, les recherches qualitatives portent une attention toute particulière aux détails, au contexte et aux nuances d'un phénomène, augmentant ainsi la profondeur de l'analyse subséquente en situant l'action humaine dans son contexte particulier (Chua, 1986, p. 614; Patton, 2002, p. 227). Deuxièmement, selon Patton (2002, p. 4), l'entrevue compte une série de questions ouvertes qui permettent de recueillir de l'information détaillée sur l'expérience, la perception, l'opinion, les sentiments ou les connaissances d'un sujet donné. Son objectif est de cerner le point de vue du sujet, de connaître la réalité telle qu'il la vit (Patton, 2002, p. 341). Troisièmement, selon Leonard-Barton (1990), l'étude de terrain est particulièrement pertinente pour les cas dont les connaissances sont fragmentaires ou insuffisantes pour mener des études quantitatives valides et fiables. La recension des écrits relatifs à l'audit interne et aux comités d'audit a montré que d'autres travaux de recherche sont nécessaires en raison des connaissances actuelles très fragmentaires et insuffisantes à plusieurs égards (Beasley et autres, 2009; Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gendron et Bédard, 2006; Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Messier, 2009; Roussy, à paraître; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman 2007 et 2004). Étant donné les objectifs énoncés, l'étude de terrain est appropriée.

Au départ, vingt et un répondants potentiels ont été sollicités, mais nous avons finalement interviewé quatorze membres (présidents ou non) de comités d'audit d'organisations appartenant au secteur public québécois. Les entrevues sont réparties dans dix comités d'audit différents, car certains répondants sont membres de plusieurs comités d'audit à la fois. Toutes les entrevues ont été menées entre les mois de mai et de septembre 2010, et elles ont duré quatre-vingt-dix minutes en moyenne. Le nombre exact de répondants n'était pas fixé d'avance, car en recherche qualitative, ce qui importe est d'atteindre le point de saturation. En ce qui concerne notre recherche, le point de saturation a été atteint dès la douzième entrevue. Les autres entrevues ont tout de même eu lieu, car elles étaient déjà prévues. De fait, les deux dernières entrevues ont servi à accroître notre niveau de confort relativement aux données colligées et aux constats que nous en tirons. Cette façon de procéder est tout à fait acceptable selon Patton (2002, p. 243-246).

En moyenne, les interviewés avaient vingt-huit ans d'expérience professionnelle, dont six ans à titre de membre ou de président d'un ou de plusieurs comités d'audit dans une organisation publique québécoise. Approximativement deux tiers des personnes sondées étaient des experts-comptables (64 %) et le tiers restant des personnes étaient spécialisées dans d'autres domaines, notamment les sciences politiques, les sciences sociales et les communications. De plus, la quasi-totalité des interviewés était membre du Collège des administrateurs de sociétés (un organisme visant à former les administrateurs et à les regrouper en réseau). Ils ont donc reçu une formation en gouvernance et connaissent les responsabilités que doit assumer un administrateur, y compris celles d'un membre de comité d'audit. Le tableau 1 présente les caractéristiques particulières de chaque répondant.

TABLEAU 1 : LE PROFIL DES MEMBRES DE COMITÉ D'AUDIT INTERVIEWÉS

NUMÉRO IDENTIFIANT LE MEMBRE DU COMITÉ D'AUDIT	EXPERTISE FINANCIÈRE (OUI OU NON)	EXPÉRIENCE PROFESSIONNELLE (EN ANNÉES)	EXPÉRIENCE DANS LE SECTEUR PUBLIC QUÉBÉCOIS (EN ANNÉES)	EXPÉRIENCE DANS UN COMITÉ D'AUDIT (EN ANNÉES)	PRÉSIDENT OU MEMBRE D'UN COMITÉ D'AUDIT (P OU M)	MEMBRE DE PLUS D'UN COMITÉ D'AUDIT (OUI OU NON)
1	Oui	28	20	2	P	Non
2	Oui	35	30	15	M	Oui
3	Oui	20	6	4	P/M	Oui
4	Oui	32	30	15	P/M	Oui
5	Non	25	18	5	P	Non
6	Non	21	5	5	M	Oui
7	Oui	35	5	5	P/M	Oui
8	Oui	32	29	2	M	Oui
9	Oui	32	17	2	M	Non
10	Non	19	19	3	M	Non
11	Oui	21	0	3	P	Non
12	Non	40	30	13	P/M	Oui
13	Oui	32	0	6	M	Non
14	Non	30	20	3	M	Non

Lors des entrevues, un guide a été utilisé afin de diriger sommairement chaque rencontre. Ainsi, la séquence des sujets abordés et les questions posées ont varié d'une rencontre à l'autre. Certaines entrevues ont davantage été orientées vers un sujet plutôt qu'un autre en fonction des réponses de la personne interviewée. Toutes les entrevues ont été enregistrées et numérisées avant de produire les verbatim. Notons également qu'avant d'amorcer chaque entrevue, un formulaire d'engagement de protection de la confidentialité dûment signé par la chercheuse a été remis à chaque interviewé. Ainsi, chaque membre de comité d'audit était parfaitement au fait du niveau de protection de son anonymat avant d'amorcer l'entrevue.

Nous avons procédé à l'analyse du contenu des verbatim et des notes afférentes à l'aide d'un logiciel spécialisé³ en considérant l'occurrence des mots ou

³ Plusieurs outils technologiques facilitent l'analyse des données et leur interprétation. Nous avons utilisé le logiciel Atlas TI.

la fréquence des sujets abordés. Nous avons appliqué les techniques de codage ouvert et le codage axial (Strauss et Corbin, 1990). Également, la méthode de comparaison constante (Glaser et Strauss, 1967) a été appliquée de façon à comparer les données obtenues de chaque nouvelle entrevue avec celles tirées des entrevues précédentes. Cette approche itérative assure l'uniformité de l'interprétation des données (Glaser et Strauss, 1967, p. 105-115). De plus, nous avons utilisé la cartographie⁴ et la narration pour interpréter le sens des données codées dans leur contexte.

■ LES RÉSULTATS

Nous amorçons l'analyse des résultats avec une brève description du contexte légal et réglementaire encadrant l'audit interne et les comités d'audit dans le secteur public québécois. Ce portrait est nécessaire afin de bien saisir le contexte dans lequel œuvrent les personnes interrogées. Ensuite, nous poursuivons avec la présentation des résultats.

L'audit interne et le comité d'audit dans le contexte du secteur public québécois

Au sein du secteur public québécois⁵, les règles en matière de gouvernance accentuent l'importance accordée aux comités d'audit et à la fonction d'audit interne. Or, ces exigences sont généralement considérées comme une innovation liée à la gestion par résultats qui est associée au plan de modernisation de l'État lancé par le gouvernement Charest en 2004 (Secrétariat du Conseil du trésor, 2004). Ce projet de modernisation a provoqué des changements en matière de gouvernance des réformes associées au nouveau management public. De plus, si selon Lapsley (2008, p. 93), « le nouveau management public est là pour rester », ce mouvement est marqué par son enclassement dans la « société d'audit » telle que la décrit Power (1997) (Lapsley, 2008, p. 89). Ainsi, les gestionnaires du secteur public québécois doivent s'attendre à ce que leurs actions soient de plus en plus auditées, notamment par les auditeurs internes, pour être ensuite scrutées par les membres du comité d'audit.

Selon l'article 75 de la Loi sur l'administration publique⁶, le Conseil du trésor peut « notamment exiger la mise en place par un ministère ou un organisme de

⁴ Traduction libre de l'expression anglaise *visual mapping*.

⁵ Le secteur public québécois est composé de plusieurs types d'organisations. Premièrement, l'Administration du gouvernement du Québec est formée de ministères, d'organismes budgétaires et d'autres organismes dont le personnel est nommé selon la Loi sur la fonction publique (L.R.Q., chapitre F-3.1.1). Les organismes pour lesquels le gouvernement ou un ministre nomme la majorité des membres ou des administrateurs et dont au moins la moitié des dépenses sont assumées directement ou indirectement par le Fonds consolidé du revenu font aussi partie de l'Administration du gouvernement du Québec (L.R.Q., chapitre A-6.01, article 3, Loi sur l'administration publique). Deuxièmement, il y a les sociétés d'État. En ce qui les concerne, c'est la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État (L.R.Q., chapitre G-1.02) qui s'applique.

⁶ L.R.Q., chapitre A-6.01.

l'Administration du gouvernement [...] d'un programme de vérification interne [...] ». Ainsi, en novembre 2006, le Conseil du trésor a intégré ses orientations concernant l'audit interne et le comité d'audit dans le *Recueil des politiques de gestion* de l'Administration du gouvernement du Québec (C.T. 204419). En essence, les organisations du secteur public québécois doivent s'être dotées de mécanismes de gouvernance et de contrôle interne allant dans le même sens que ceux des émetteurs assujettis à la loi Sarbanes-Oxley (SOX) aux États-Unis. Par exemple, les organisations doivent mettre sur pied un comité d'audit dont au moins un participant est membre d'un ordre comptable reconnu au Canada. De façon générale, ce comité d'audit a les mêmes fonctions que les comités semblables des entreprises privées, notamment la responsabilité d'assurer le bon fonctionnement de la fonction d'audit interne. À cet égard, il est spécifié que les activités de la fonction d'audit interne relèvent exclusivement du comité d'audit (autorité fonctionnelle), mais que, sur le plan administratif, cette fonction est placée sous l'autorité du président-directeur général ou du sous-ministre.

Aussi en 2006, le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec a publié un guide de mise en place et de consolidation de la fonction d'audit interne. L'objectif de ce document est d'aider les organisations à respecter les orientations établies par le Conseil du trésor pour assurer la mise en place et la consolidation de la fonction d'audit interne en relation avec le comité d'audit. Essentiellement, ce guide reprend les normes de l'IIA et les meilleures pratiques que cet organisme suggère en les adaptant très légèrement au contexte du secteur public québécois. Ainsi, les objectifs que doit poursuivre l'audit interne y sont décrits, et plusieurs pratiques y sont recommandées en ce qui a trait à la démarche d'audit et aux responsabilités que doivent assumer la direction, le comité d'audit et la fonction d'audit interne. Enfin, depuis 2009, ce guide est arrimé au *Recueil des politiques de gestion* publié par le Conseil du trésor. Dorénavant, il s'agit de recommandations que doivent suivre toutes les organisations du secteur.

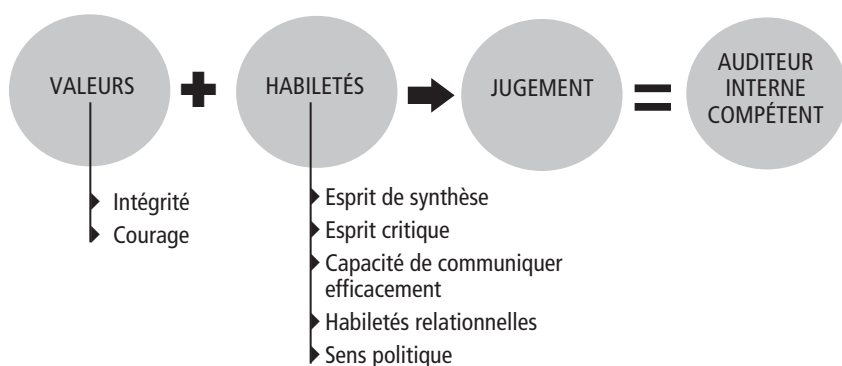
Bref, si en 2006 l'environnement légal et réglementaire dans lequel évoluaient les membres du comité d'audit et les auditeurs internes du secteur public québécois a subi un renouveau considérable, ces exigences se sont précisées seulement en 2009. Ainsi, au meilleur de nos connaissances, nous ignorons comment cette nouvelle situation est vécue par les membres (ou présidents) de comités d'audit. Nous ne savons pas quelles sont leurs attentes envers les auditeurs internes dans ce contexte tout à fait particulier et relativement récent. Plus précisément, nous explorons ici les critères de compétence attendus.

Les critères de compétence des auditeurs internes : les attentes des membres du comité d'audit

Les membres du comité d'audit nourrissent plusieurs attentes envers les auditeurs internes et ils ont généralement une idée nette de ce qu'est un auditeur interne compétent. En fait, ces attentes se sont révélées lorsque les interviewés ont été interrogés à propos des critères de compétence qu'ils recherchent chez un auditeur interne. Ils se sont exprimés en termes de valeurs et d'habiletés attendues chez les auditeurs internes compte tenu du rôle que doit jouer la fonction d'audit

interne au sein des organisations publiques. Ainsi, les membres de comités d'audit accordent de l'importance aux valeurs et aux habiletés personnelles des auditeurs internes lorsqu'ils apprécient leur compétence. Les deux valeurs morales qui se démarquent sont l'intégrité et le courage⁷, alors que les habiletés jugées essentielles pour un auditeur interne sont l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral de même que les habiletés relationnelles et le sens politique. De plus, selon les membres de comités d'audit, c'est l'ensemble de ces habiletés et de ces valeurs qui permet à l'auditeur interne de faire preuve de jugement. La figure 1 intitulée *Les critères de compétence de l'auditeur interne* illustre les critères de compétence exprimés par les membres de comités d'audit interviewés en relation les uns avec les autres. Les critères de compétence sont ensuite décrits.

FIGURE 1 : LES CRITÈRES DE COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR INTERNE



Les habiletés attendues

Plusieurs habiletés sont jugées essentielles pour qu'un professionnel soit considéré comme compétent. Les interviewés justifient leur position en évoquant le statut particulier de la fonction d'audit interne qui doit théoriquement rendre compte de ses activités au comité d'audit mais qui, dans les faits, est aussi étroitement liée à la haute direction de l'organisation. En effet, on demande surtout à la fonction d'audit interne d'auditer ou de dispenser des services-conseils afin d'assurer la saine gestion des fonds publics en conformité aux règles en vigueur et d'optimiser l'utilisation des ressources disponibles. Or, les membres de comités d'audit que nous avons rencontrés sont expérimentés et connaissent bien le secteur public québécois. Ils comprennent donc les défis que doivent relever les

⁷ Le courage est considéré comme une valeur dans cet article, car les membres de comités d'audit l'ont évoqué alors qu'ils étaient questionnés à propos des valeurs essentielles aux auditeurs internes.

hauts dirigeants (sous-ministre ou président-directeur général) des organisations de ce secteur. C'est pourquoi les habiletés requises pour qu'un auditeur interne soit en mesure de soutenir adéquatement le haut dirigeant et les membres du comité d'audit dans l'exercice de leurs fonctions respectives sont nombreuses.

Premièrement, l'esprit de synthèse et la capacité de s'exprimer clairement et sans détour sont jugés importants, car les auditeurs internes doivent s'adresser en permanence à des interlocuteurs déjà surchargés de travail et possédant des connaissances plus ou moins étoffées des activités de l'organisation. Dans leurs rapports, les auditeurs internes doivent donc aller droit au but afin que toutes les parties concernées (les gestionnaires audités, le haut dirigeant et les membres du comité d'audit) puissent rapidement saisir les tenants et les aboutissants des problématiques ciblées. Un interviewé l'exprime ainsi :

Un bon vérificateur interne⁸ doit posséder un solide esprit de synthèse et la capacité de s'exprimer clairement. Il doit être capable d'aller directement au cœur du sujet et de démontrer l'impact de ses recommandations à travers des exemples et être au fait des ressources nécessaires pour les mettre en œuvre. Il doit aussi être capable de dire clairement dans quelle mesure le gestionnaire vérifié accepte ses recommandations. (Interviewé 8)

Deuxièmement, il est impératif que l'auditeur interne ait un « sens politique » aigu (Interviewé 4). Autrement dit, il doit être capable de saisir presque instinctivement les enjeux liés à une problématique particulière, les intérêts des parties en cause ainsi que les conséquences d'une action (ou de l'inaction) organisationnelle. Notons que cette « vision de la carte politique » (Interviewé 2) ne se limite pas à l'organisation, elle doit englober l'ensemble du secteur public québécois en relation avec les sujets d'actualité. En outre, cette capacité de détecter les « bombes potentielles » (Interviewé 5) requiert un esprit critique et cela nécessite bien du « jugement » (tous les interviewés) de la part d'un auditeur interne. Les interviewés notent d'ailleurs que l'audit interne est un « travail difficile et important pour le haut dirigeant » (Interviewé 1) et qu'un auditeur interne qui n'a pas de sens politique « met son dirigeant dans le trouble sans bon sens » (Interviewé 4).

Nous avons besoin de quelqu'un qui a de l'écoute, qui est attentif et qui comprend rapidement ce qui se passe avec acuité. Les qualités fondamentales sont le jugement, l'esprit critique et le sens politique. (Interviewé 4)

Troisièmement, il faut également noter que les membres du comité d'audit s'attendent à ce que les auditeurs internes, plus particulièrement le directeur de la fonction d'audit interne, entretiennent de bonnes relations avec la haute direction de l'organisation ainsi qu'avec les gestionnaires audités. Par contre, selon les interviewés, ils ne doivent jamais se montrer complaisants envers les audités ou le haut dirigeant. Ces deux membres de comité d'audit l'expriment ainsi :

⁸ Notons que les interviewés utilisent les termes *vérificateur* ou *vérification*, car lors des entrevues, les termes *audit* ou *auditeur* n'étaient pas encore préconisés au Québec. Nous avons évité de modifier leurs propos afin de demeurer le plus près possible de leur réalité. Le lecteur est donc prié de considérer les termes *vérification* et *audit* comme des synonymes. Il en va de même pour *vérificateur* et *auditeur*.

Il est évident que le vrai *boss* de la fonction de vérification interne est le sous-ministre ou le P.-D.G. Cela dit, il faut quand même que le vérificateur interne donne du bon service aux gestionnaires audités. Cela ne veut pas dire que le vérificateur interne doit être complaisant avec eux, mais, minimalement, il doit expliquer ses interventions clairement de façon à s'assurer d'entretenir de bonnes relations avec les gens et à s'assurer que le gestionnaire visé comprenne le mandat et qu'il sache comment sa reddition de comptes se passera par la suite. (Interviewé 8)

Si un vérificateur interne n'entretient pas de bonnes relations avec les entités vérifiées, il va faire dépenser du temps et de l'argent à l'organisation... pour rien ! Il ne sera pas en mesure d'amener quelque chose de constructif et la vérification interne sera non seulement inutile mais nuisible. (Interviewé 3)

Les membres du comité d'audit considèrent donc que les auditeurs internes doivent être capables de gérer la délicate « balance entre proximité et distance » (Interviewé 13) qui existe entre les auditeurs et les audités afin que la fonction d'audit interne puisse jouer son rôle adéquatement. Il s'agit d'une raison supplémentaire expliquant pourquoi les membres du comité d'audit s'attendent à ce que les auditeurs internes possèdent de solides habiletés relationnelles et communicationnelles.

Les valeurs recherchées

Selon les interviewés, afin de pouvoir discuter des enjeux à la fois stratégiques et sensibles tout en préservant le fragile mais nécessaire équilibre entre la proximité et la distance que nous venons d'aborder, les auditeurs internes doivent posséder deux valeurs essentielles que sont l'intégrité et le courage en plus des habiletés mentionnées ci-dessus. Les membres de comités d'audit l'expriment comme suit :

Je m'attends à ce qu'un vérificateur interne soit suffisamment courageux pour dire les vraies affaires. Cela fait partie de ses responsabilités. Le dirigeant et l'organisation sont très exposés s'il ne le fait pas. (Interviewé 4)

Un vérificateur interne doit démontrer une intégrité à toute épreuve, de la rigueur et être ouvert au débat et à la discussion. (Interviewé 5)

Fondamentalement, l'idée c'est que le vérificateur interne ne doit pas avoir peur de dire ce qu'il pense vraiment et d'aller dans les zones grises même si tout le monde est inconfortable avec les problématiques discutées. (Interviewé 8)

Essentiellement, selon les interviewés, le courage et l'intégrité vont de pair. Il s'agit en fait de remparts préservant l'auditeur interne de la complaisance tout en lui permettant de s'approcher suffisamment de l'audité afin de bien comprendre la problématique dont il est question dans le mandat. En fait, il est important que les membres de comités d'audit « sentent que le vérificateur interne est courageux et intègre » (Interviewé 10) pour se « sentir en confiance à l'égard du travail réalisé » (Interviewé 1) par la fonction d'audit interne et, ultimement, par le contenu des différents rapports d'audit.

Vers la complémentarité des profils

Lors des entrevues, devant l'ensemble des critères de compétence recherchés par les membres de comités d'audit, nous avons questionné les interviewés sur la

possibilité de retrouver l'ensemble de ces caractéristiques chez un même individu. Ces derniers ont affirmé être conscients que « cela ne se trouve pas à tous les coins de rue une personne comme ça » (Interviewé 4) et qu'en fait, ils cherchaient à trouver l'ensemble de ces caractéristiques surtout chez le directeur de la fonction. Ils ont ajouté que lorsqu'ils ont à apprécier la compétence des membres d'une équipe d'audit interne, ils évaluent l'ensemble de l'équipe plutôt que chaque auditeur interne isolément en se concentrant invariablement sur le directeur. Les interviewés misent donc sur la complémentarité des profils présents dans une même unité d'audit interne plutôt que sur la présence d'un « super vérificateur interne » (Interviewé 2).

■ DISCUSSION ET CONCLUSION

Cet article avait pour objectif de cibler les attentes des membres du comité d'audit à l'égard des auditeurs internes afin de comprendre comment ils en apprécient la compétence. Le secteur public québécois a été choisi pour mener cette étude, car l'environnement légal et normatif entourant la gouvernance des organisations y a subi une réforme à la suite des scandales financiers survenus au début des années 2000. Rappelons que cette réforme de la gouvernance organisationnelle met notamment l'accent sur la mise en place et le renforcement du comité d'audit et de l'audit interne dans pratiquement toutes les entités de ce secteur. Pour mener à bien cette recherche, quatorze membres (présidents ou non) de comités d'audit d'organisations publiques ont donc été interviewés individuellement.

Ainsi, comme on pouvait s'y attendre, étant donné que les membres du comité d'audit représentent l'autorité fonctionnelle aux yeux de l'environnement légal et normatif encadrant la pratique de l'audit interne dans le secteur public québécois, les résultats indiquent que les membres de comités d'audit ont effectivement des attentes envers les auditeurs internes. Ils attachent de l'importance à cinq habiletés personnelles (esprit de synthèse, esprit critique, capacité de communiquer efficacement, habiletés relationnelles et sens politique) ainsi qu'à deux valeurs particulières (intégrité et courage) quand vient le temps d'apprécier la compétence d'un auditeur interne. Ces habiletés et ces valeurs sont essentielles pour que l'auditeur interne fasse preuve de jugement dans l'exercice de ses fonctions, mais elles sont rarement présentes chez un même auditeur interne. Les membres de comités d'audit ont par conséquent tendance à estimer la compétence d'une équipe d'auditeurs internes plutôt que de considérer les auditeurs internes isolément. Par contre, le directeur de la fonction doit pour sa part présenter l'ensemble des critères de compétence.

Les critères de compétence des interviewés ne correspondent pas exactement à ceux qui ont été identifiés dans les écrits antérieurs. En effet, rappelons que les praticiens associent la compétence à des connaissances dites techniques comme la compréhension des processus d'affaires de l'organisation (Burnaby et Hass, 2009). Rappelons aussi que les écrits recensés mettent en lumière divers critères de compétence des auditeurs internes en plus de la connaissance des processus d'affaires (Clark, Gibbs et Schroeder, 1980) : la possession d'un titre comptable

reconnu (Brown, 1983), le nombre d'années d'expérience (Messier et Schneider, 1988). Or, les membres de comités d'audit interrogés parlent d'habiletés et de sens politique. Constatant cet écart entre les propos des interviewés et la littérature portant sur le sujet, nous avons demandé directement aux répondants si la connaissance de l'organisation, la possession d'un titre comptable et le nombre d'années d'expérience étaient importants dans leur appréciation de la compétence d'un auditeur interne. Ils ont répondu que pour eux ces critères constituaient le « minimum base » (Interviewé 5) et qu'ils les « tenaient pour acquis » (Interviewé 4) à partir du moment où un professionnel avait été engagé à titre d'auditeur interne. Ainsi, ce n'est pas que la connaissance de l'organisation, la possession d'un titre comptable ou le nombre d'années d'expérience ne sont pas importants, c'est qu'ils sont jugés insuffisants pour qu'un auditeur interne soit considéré comme compétent. En d'autres termes, il faut plus, et le « plus » se trouve dans les habiletés décrites précédemment. Ainsi, nos résultats se rapprochent de ceux de Sarens, De Beelde et Everaert (2009) et de Davies (2009) : ils impliquent aussi que les membres de comités d'audit apprécient les aptitudes personnelles et relationnelles des auditeurs internes afin d'établir une relation de confiance avec eux.

Par ailleurs, la traditionnelle valeur d'indépendance n'a pas émergé lors des entrevues. En audit interne, l'indépendance se définit comme la capacité de l'auditeur interne d'assumer, de manière objective, ses responsabilités (IIA, 2009, paragr. 1100). Ainsi, étant donné que l'indépendance est au cœur des valeurs chères aux auditeurs internes (DeZoort, Houston et Peters, 2001 ; Gramling et Myers, 2006 ; Gramling et autres, 2004 ; Lin et autres, 2011), nous nous attendions à ce qu'elle ressorte fortement des entrevues. Cela n'a pas été le cas. Après quelques entrevues, nous avons directement posé la question aux membres de comités d'audit à ce sujet. Ils ont affirmé préférer parler d'intégrité et de courage plutôt que d'indépendance, car l'audit interne est « à l'interne » (Interviewé 14). Ce n'est pas qu'ils n'estiment pas l'indépendance comme une valeur importante pour un auditeur interne. Ils considèrent plutôt que l'intégrité et le courage sont les conditions essentielles pour que l'auditeur interne puisse préserver un minimum d'indépendance dans un contexte qui rend impossible la parfaite indépendance. C'est pourquoi ils insistent sur le caractère indispensable de ces deux valeurs. Ces attentes sont d'ailleurs similaires à celles qu'ont les auditeurs internes à l'égard des membres du comité d'audit. En effet, rappelons qu'ils considèrent notamment que les membres du comité d'audit doivent faire preuve de courage, d'intégrité et de leadership dans le cadre de leurs fonctions (Mat Zain et Subramaniam, 2007).

Le Conseil du trésor devrait s'inspirer des conclusions de cet article en incluant ces critères de compétence dans son *Recueil des politiques de gestion* publié en 2006. De même, le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec pourrait ajuster son guide de mise en place et de consolidation de la fonction d'audit interne en conséquence. Ainsi, les membres de comités d'audit et les hauts dirigeants pourraient s'en inspirer au moment de l'embauche d'un directeur de fonction d'audit interne ou lors de l'évaluation de sa performance. Cela permettrait de consolider et de renforcer la fonction d'audit interne en lui assurant une direction forte des habiletés et des valeurs jugées essentielles par les membres de comités d'audit

interviewés. Dans un contexte où l'audit interne a été fortifié en vue d'améliorer la gouvernance au sein du secteur public québécois par le gouvernement Charest au début des années 2000, il apparaît important que l'État québécois tienne compte des résultats de cette étude.

Notre recherche connaît certaines limites. Premièrement, la méthodologie qualitative choisie induit une limite liée à l'inévitable subjectivité des chercheurs au moment de la collecte des données et au cours de l'analyse desdites données. En effet, dans une recherche qualitative, le chercheur ne tente pas de s'éloigner de l'objet de son étude. Au contraire, il s'efforce de s'en approcher suffisamment pour le comprendre en profondeur. Bien que nous souhaitions cette proximité avec l'objet de notre étude, nous avons tout de même mis en œuvre de nombreuses tactiques visant à nous assurer que les propos des répondants étaient colligés et analysés avec toute la rigueur possible. La préparation d'un guide d'entrevue, l'enregistrement des entrevues et la tenue d'un journal de bord relatif à la collecte des données en sont des exemples. Deuxièmement, une autre contrainte imposée par la méthodologie choisie est associée à la méthode de collecte des données, soit l'entrevue semi-dirigée. En effet, le risque lié au biais de la désirabilité sociale peut influencer les propos des auditeurs interviewés, car ces derniers ont pu être tentés de dire ce qu'ils pensent que nous voulions entendre plutôt que ce qu'ils pensent vraiment, et ce, dans le but de nous plaire. Cela dit, rappelons que les personnes rencontrées sont des gens d'expérience occupant des postes clés dans leur organisation respective. Elles n'avaient donc aucune raison d'être impressionnées par la chercheuse. Elles ont simplement accepté de participer à cette étude avec l'objectif avoué de faire avancer les connaissances en audit interne en relation avec le comité d'audit. Nous croyons donc que les précautions prises ainsi que le choix des critères de sélection des interviewés nous permettent de minimiser ce risque, bien qu'il soit impossible de l'éliminer complètement.

Comme l'audit interne n'a reçu que peu d'attention de la part des chercheurs, il existe un vaste choix de questions à explorer dans de futurs travaux de recherche. Les conclusions de notre recherche pourraient être vérifiées dans un autre contexte que celui du secteur public québécois. En effet, l'audit interne semble prendre de plus en plus d'importance dans la gouvernance des organisations et cela aura inévitablement des répercussions sur les attentes que les différents interlocuteurs ont envers lui. De même, nous ignorons encore le rôle joué par l'audit interne dans la société (Sarens, 2009) et aussi à quel point il influe sur la qualité de la gouvernance (Beasley et autres, 2009; Sarens, 2009; Messier, 2009; Gramling et autres, 2004). Avant de multiplier les fonctions d'audit interne dans les organisations des secteurs privé et public, il serait important d'en savoir plus sur leur véritable contribution à l'amélioration de la gouvernance. Enfin, nous avons limité la portée de notre recherche au seul point de vue des membres du comité d'audit. Bien que son point de vue soit incontournable et tout à fait intéressant, il serait aussi nécessaire de questionner les auditeurs internes quant à leur façon d'apprécier la compétence chez leurs collègues ainsi que la qualité de l'audit interne afin de poursuivre l'acquisition de connaissances en matière d'audit interne et de gouvernance.

BIBLIOGRAPHIE

- Allegrini, M. et autres (2006). « The European Literature Review on Internal Auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, n° 8, p. 845-853.
- Archambeault, D. S., F. T. DeZoort et T. P. Holt (2008). « The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency », *Accounting Horizons*, vol. 22, n° 4, p. 375-389.
- Beasley, M. S. et autres (2009). « The Audit Committee Oversight Process », *Contemporary Accounting Research*, vol. 26, n° 1, p. 65-122.
- Brown, P. R. (1983). « Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions », *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 444-455.
- Brown, P. R. et V. Karan (1986). « One Approach for Assessing the Operational Nature of Auditing Standards: An Analysis of SAS 9 », *Auditing*, vol. 6, n° 1, p. 134-147.
- Burnaby, P. et S. Hass (2009). « A Summary of the Global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) Study in Internal Auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, n° 9, p. 813-834.
- Christopher, J., G. Sarens et P. Leung (2009). « A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, n° 2, p. 200-220.
- Chua, W. F. (1986). « Radical Developments in Accounting Thought », *The Accounting Review*, vol. 61, n° 4, p. 601-632.
- Clark, M., T. E. Gibbs et R. B. Schroeder (1980). « Evaluating Internal Audit Departments under SAS No. 9 », *The Woman CPA*, vol. 22, p. 8-11.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy et A. Wright (2004). « The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 87-152.
- Conseil du trésor du Québec (2006). *Recueil des politiques de gestion, Orientations concernant la vérification interne* (C.T. 204419).
- Davies, M. (2009). « Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit: The Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, a Welsh Perspective », *Journal of Management and Governance*, vol. 13, n° 1-2, p. 41-73.
- Desai, N., G. Gerard et A. Tripathy (2011). « Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors », *Auditing*, vol. 30, n° 1, p. 149-171.
- DeZoort, F. T., R. W. Houston et M. F. Peters (2001). « The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, n° 2, p. 257-281.
- DeZoort, F. T. et autres (2002). « Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature », *Journal of Accounting Literature*, vol. 21, p. 38-75.
- Gendron, Y. et J. Bédard (2006). « On the Constitution of Audit Committee Effectiveness », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 3, p. 211-239.
- Glaser, B. G. et A. L. Strauss (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Chicago, Aldine Publishing Company.
- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2009a). « Avoiding "Where Was Internal Audit?" », *Internal Auditing*, vol. 24, n° 5, p. 39-41.

- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2009b). « Internal Audit Quality: Would We Know It if We Saw It? », *Internal Auditing*, vol. 24, n° 1, p. 36-39.
- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2006). « What Role Is your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance? », *Internal Auditing*, vol. 21, n° 6, p. 37-39.
- Gramling, A. A. et P. M. Myers (2006). « Internal Auditing's Role in ERM », *Internal Auditor*, vol. 63, n° 2, p. 52-58.
- Gramling, A. A. et S. D. Vandervelde (2006). « Assessing Internal Audit Quality », *Internal Auditing*, vol. 21, n° 3, p. 26-33.
- Gramling, A. A. et autres (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Holt, T. P. et T. DeZoort (2009). « The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions », *International Journal of Auditing*, vol. 13, n° 1, p. 61-77.
- Hood, C. (1995). « The "New Public Management" in the 1980s: Variation on a Theme », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 2-3, p. 93-109.
- Institute of Internal Auditor (IIA) (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/ (page consultée en mai 2012).
- Langley, A. (1999). « Strategies for Theorizing from Process Data », *Academy of Management Review*, vol. 24, n° 4, p. 691-710.
- Lapsley, I. (2008). « The NPM Agenda: Back to the Future », *Financial Accountability and Management*, vol. 24, n° 1, p. 77-96.
- Leonard-Barton, D. (1990). « A Dual Methodology for Case Studies: Synergistic Use of a Longitudinal Single Site with Replicated Multiple Sites », *Organization Sciences*, vol. 1, n° 3, p. 248-266.
- Lin, S. et autres (2011). « The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses », *The Accounting Review*, vol. 86, n° 1, p. 287-323.
- Mat Zain, M. et N. Subramaniam (2007). « Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations », *Corporate Governance: An International Review*, vol. 15, n° 5, p. 894-908.
- Messier, B. (2009). *What We don't Know about the Audit Process*, communication présentée au Fifth European Auditing Research Network Symposium, Valencia, Spain.
- Messier, W. F. et A. Schneider (1988). « A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function », *Contemporary Accounting Research*, vol. 4, n° 2, p. 337-353.
- Munro, L. et J. Stewart (2010). « External Auditors' Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities », *Accounting and Finance*, vol. 50, n° 2, p. 371-387.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*, Thousand Oaks, Sage Publications.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.
- Prawitt, D., J. Smith et D. Wood (2009). « Internal Audit Quality and Earnings Management », *The Accounting Review*, vol. 84, n° 4, p. 1255-1280.

- Rezaee, Z. (2005). « Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, n° 3, p. 277-298.
- Rezaee, Z. et G. H. Lander (1993). « The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee », *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, n° 3, p. 35-41.
- Roussy, M. (à paraître). « Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager », *Critical Perspectives on Accounting*, sous presse.
- Roussy, M. (2011). *Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels : l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises*, Montréal, HEC Montréal.
- Sarens, G. (2009). « Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial », *International Journal of Auditing*, vol. 13, n° 1, p. 1-7.
- Sarens, G., I. De Beelde et P. Everaert (2009). « Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee », *The British Accounting Review*, vol. 41, n° 2, p. 90-106.
- Secrétariat du Conseil du trésor (2009). *Mise en place et consolidation de la fonction de vérification interne dans les ministères et organismes – Guide*, Secrétariat du Conseil du trésor.
- Secrétariat du Conseil du trésor (2004). *Moderniser l'État : pour des services de qualité aux citoyens*, www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/plan_modernisation.pdf (page consultée en juillet 2012).
- Strauss, A. et J. Corbin (1990). *Basics of Qualitative Research*, Newberry Park, Sage.
- Turley, S. et M. Zaman (2007). « Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioural Effects », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, n° 5, p. 765-788.
- Turley, S. et M. Zaman (2004). « The Corporate Governance Effects of Audit Committees », *Journal of Management & Governance*, vol. 8, n° 2, p. 305-332.